

**Circol@re nr. 07 del 15 febbraio 2023**

## **ASSEGNAZIONE/CESSIONE ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI A SOCI / IMPRENDITORI INDIVIDUALI: UN'OPPORTUNITÀ DA VALUTARE**

**a cura del Dott. DANIELE LAURENTI, commercialista e revisore legale**

*La Finanziaria 2023 ha riproposto, a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva:*

- a favore delle **società di persone / capitali**, l'assegnazione / cessione agevolata **ai soci** degli **immobili, non utilizzati come beni strumentali** nell'attività d'impresa, nonché la trasformazione in società semplice delle immobiliari di gestione;
- a favore **degli imprenditori individuali**, l'estromissione agevolata dell'**immobile strumentale**.

### **ASSEGNAZIONE / CESSIONE IMMOBILI AI SOCI**

Possono procedere all'assegnazione agevolata le **società di capitali** (spa, sapa, srl) / **società di persone** (snc, sas), a prescindere dall'attività esercitata.

L'assegnazione è consentita anche alle società di fatto aventi ad oggetto l'esercizio di un'attività commerciale nonché alle società in liquidazione.

#### **Soggetti beneficiari**

Beneficiari dell'assegnazione sono i soggetti (persone fisiche e società), anche non residenti, che:

- rivestono la figura di **socio all'atto dell'assegnazione**;
- risultano **iscritti nel libro soci**, se prescritto, alla data del 30.9.2022 ovvero entro il 30.1.2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2022. Per le società prive del libro soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci al 30.9.2022 deve essere provata con un "idoneo titolo avente data certa".

Va considerato che:

- l'assegnazione è possibile anche in caso di **ingresso di nuovi soci successivamente al 30.9.2022**; in tal caso l'agevolazione interessa soltanto **coloro che erano soci a detta data**;
- la **percentuale di partecipazione del socio**, rilevante ai fini dell'agevolazione, è **quella esistente alla data dell'assegnazione**;
- il **subentro dell'erede** nella qualità di socio dopo il 30.9.2022 a seguito di accettazione dell'eredità non comporta la perdita dell'agevolazione, posto che il subentro non configura un'ipotesi di cessione volontaria della partecipazione. Di fatto, l'assegnazione può essere effettuata anche a favore dell'erede;
- in presenza di un **diritto di usufrutto**, la qualità di socio è rivestita dal nudo proprietario.

#### **Beni oggetto di assegnazione**

Possono essere assegnati ai soci gli immobili, **diversi da quelli strumentali per destinazione**, "non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa", ossia:

|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Strumentali per natura</b> | Immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività.<br>Trattasi dei <b>beni dati in locazione / comodato</b> a terzi o, comunque, <b>non direttamente utilizzati dall'impresa</b> (se l'immobile strumentale per natura è utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'attività non è assegnabile). |
| <b>Immobili merce</b>         | Beni alla cui produzione / scambio è diretta l'attività dell'impresa.                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Immobili uso abitativo</b> | "Beni patrimonio" che concorrono a formare il reddito ex art. 90, TUIR.                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Le caratteristiche del bene devono essere verificate **all'atto dell'assegnazione**, a prescindere dalla data di acquisizione.

Sono **assegnabili** anche:

- gli immobili appartenenti alle **società di gestione immobiliare**;
- i **beni mobili iscritti in Pubblici registri non utilizzati come strumentali** per l'esercizio dell'attività (sono escluse dall'assegnazione le autovetture utilizzate dalle imprese che svolgono attività di **noleggio** delle stesse, gli aeromobili da turismo / imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole di addestramento al volo / navigazione).

**Non** possono essere **assegnati**:

- i **terreni** utilizzati da una società agricola per l'**attività di coltivazione / allevamento**.



Possono essere **assegnati i terreni concessi in locazione / comodato** al momento dell'assegnazione

- i **diritti reali** (ad esempio, **usufrutto e nuda proprietà**) e i **diritti edificatori**.



Se la società è titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, titolare della nuda proprietà avendo attribuito il diritto di usufrutto / abitazione al socio), la stessa può beneficiare dell'agevolazione in esame "liberandosi" del diritto parziale ed assegnando il bene al socio, posto che il bene fuoriesce dal patrimonio della società.

### Modalità di assegnazione

L'assegnazione deve avvenire, **entro il 30.9.2023**, nel rispetto del **principio della par condicio tra i soci**, sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale. È possibile:

- assegnare un immobile in comunione tra i soci;
- usufruire dell'agevolazione anche con riferimento ad un bene assegnato nei confronti soltanto di alcuni soci e non necessariamente alla generalità degli stessi.

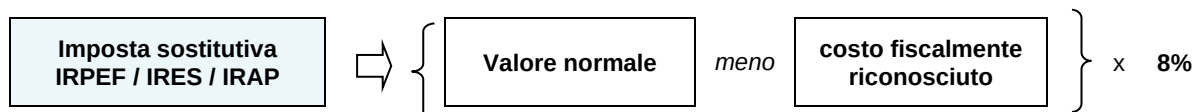
Considerato che gli immobili sono "**difficilmente divisibili**" la par condicio è comunque rispettata se ad un socio è attribuito un immobile agevolabile e agli altri è corrisposta una somma di denaro, che rappresenta una distribuzione di utili o una restituzione di capitale.



L'assegnazione richiede l'**annullamento di riserve** (di utili / di capitale) corrispondenti al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Ciò **non è necessario** per le **imprese in contabilità semplificata**.

### Determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta

L'assegnazione richiede il versamento di un'imposta sostitutiva IRPEF/ IRES / IRAP pari all'**8% della differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto** del bene assegnato.



Qualora **la società sia non operativa in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al momento dell'assegnazione l'imposta sostitutiva **è pari al 10,5%**.

Il valore normale dell'immobile assegnato va assunto in misura non inferiore al valore di mercato ovvero al valore catastale (è possibile attestarsi su un valore intermedio tra tali 2 valori).

Se per effetto dell'assegnazione sono **annullate riserve in sospensione d'imposta**, le stesse sono assoggettate ad **un'imposta sostitutiva del 13%** (ad esempio, riserva di rivalutazione non affrancata).

### **Versamento dell'imposta sostitutiva**

L'imposta sostitutiva dovuta per l'assegnazione va versata in 2 rate.

|                    |   |                     |
|--------------------|---|---------------------|
| Prima rata (60%)   | → | entro il 30.9.2023  |
| Seconda rata (40%) | → | entro il 30.11.2023 |

### **Effetti dell'assegnazione sulla società**

L'assegnazione agevolata:

- comporta il versamento dell'**imposta sostitutiva** (8% - 10,5%) ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, che consente di **evitare la tassazione ordinaria della plusvalenza** (ovvero del ricavo, per i beni merce). Inoltre è prevista la corresponsione di un'imposta sostitutiva (13%) anche per le riserve in sospensione d'imposta annullate;
- **ai fini IVA** configura una fattispecie di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con conseguente applicazione delle disposizioni in materia di **autoconsumo**. In tale ambito non opera alcuna agevolazione e pertanto:
  - **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (esente / imponibile) l'assegnazione dell'immobile per la quale all'atto dell'**acquisto l'imposta è stata detratta**;
  - **non rientra nel campo di applicazione dell'IVA** l'assegnazione dell'immobile per la quale all'atto dell'**acquisto l'imposta non è stata detratta**;

Per i beni la cui **assegnazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA**, per verificare l'imponibilità o meno va fatto riferimento all'art. 10, comma 1, n. 8-bis) e 8-ter), DPR n. 633/72, distinguendo i casi in cui si è presenza di un immobile abitativo o strumentale.



In caso di **assegnazione esente** va operata la **rettifica della detrazione** dell'IVA a credito, in misura pari ai decimi mancanti al compimento del decennio dall'acquisto. La **rettifica** interessa anche i beni assegnati **fuori campo IVA** relativamente agli interventi incrementativi effettuati sull'immobile.

- determina la riduzione alla metà dell'**imposta di registro** (se dovuta in misura proporzionale) e dell'**imposta ipotecaria e catastale in misura fissa**.  
Se l'assegnazione è effettuata fuori campo IVA, l'imposta di registro è dovuta nella misura proporzionale del 4,5% per i fabbricati abitativi (1% se prima casa) e le imposte ipocatastali nella misura di € 50 ciascuna.  
Per i fabbricati strumentali non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione e le aree edificabili, l'imposta di registro è dovuta nella misura del 2% e le imposte ipocatastali nella misura di € 200 ciascuna.

### **Effetti dell'assegnazione sui soci**

In merito agli effetti dell'assegnazione in capo al socio, va innanzitutto evidenziato che **la data** in cui la stessa interviene rappresenta il **momento iniziale ai fini della rilevanza della plusvalenza in caso di successiva cessione** (da parte di quest'ultimo) dell'immobile assegnato.

Così, ad esempio, se l'assegnazione riguarda un immobile che per il socio non costituisce "abitazione principale", il quinquennio al cui superamento la plusvalenza da cessione è irrilevante decorre dalla data dell'assegnazione.

In merito agli effetti in capo ai soci merita evidenziare che l'Agenzia delle Entrate, in occasione della disciplina introdotta dalla Finanziaria 2016, ha precisato quanto segue.

| <b>Socio di società di capitali</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>A prescindere dall'entità delle riserve annullate contabilmente, si realizza <b>un dividendo da assoggettare a tassazione</b> pari al valore normale / catastale del bene assegnato, al netto dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società pari alla somma dei valori risultanti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>dalla differenza tra il valore normale / catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (imposta sostitutiva 8% - 10,5%);</li> <li>delle riserve in sospensione d'imposta annullate (imposta sostitutiva 13%).</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Socio di società di persone / srl trasparente</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <p>È <b>irrelevante l'importo già assoggettato a tassazione da parte della società</b> (imposta sostitutiva). Il socio assegnatario <b>ridetermina il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione</b>, incrementando il costo "originario" dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva e poi riducendolo in misura pari agli utili "ricevuti" (pari al valore normale / catastale del bene agevolato).</p> <p>Anche per i soci di società di persone, se il <b>valore normale / catastale del bene assegnato risulta maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione aumentato</b> della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (c.d. "sottozero"), <b>l'eccedenza è tassata in capo al socio assegnatario, quale utile, "nei modi ordinari"</b> (eventualmente tassabile separatamente).</p> <p>La rilevanza del c.d. "sottozero" si riscontra anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da <b>società in contabilità semplificata</b>.</p> |

## **ESTROMISSIONE IMMOBILI IMPRESA INDIVIDUALE**

### **Soggetti interessati**

L'estromissione agevolata può essere effettuata dai soggetti che **al 31.10.2022 risultano in possesso della qualifica di imprenditore individuale e la mantengono fino all'1.1.2023**, comprese le imprese che alle predette date sono in liquidazione. L'estromissione è consentita **a prescindere dal regime contabile adottato e può essere operata anche:**

- dall'**erede** dell'imprenditore deceduto dopo il 31.10.2022, a condizione che abbia **proseguito in forma individuale** l'attività del de cuius;
- dal **donatario dell'azienda che ha proseguito in forma individuale** l'attività del donante.

**Non possono avvalersi** dell'estromissione:

- i soggetti per i quali **all'1.1.2023 la qualifica di imprenditore è venuta meno**, ossia coloro che hanno cessato l'attività con conseguente chiusura della partita IVA al 31.12.2022;
- l'imprenditore individuale che ha **concesso l'unica azienda in affitto / usufrutto prima dell'1.1.2023**, posto che per la durata dell'affitto / usufrutto la qualifica di imprenditore è "sospesa";
- l'**unico socio di una società di persone** che, non avendo provveduto alla ricostituzione della pluralità dei soci, non ha "trasformato" la società in ditta individuale entro il 31.10.2022.

Per i **contribuenti forfetari**, potenzialmente ammessi all'estromissione, tale operazione **non risulta interessante**, considerato che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E **"le plusvalenze e le minusvalenze realizzate effettuate in corso di regime non [hanno] alcun rilievo fiscale, anche se riferite a beni acquistati negli anni che hanno preceduto l'adozione del regime forfetario"**.

Per tali soggetti, quindi, il passaggio dell'immobile alla sfera privata non comporta il realizzo di una plusvalenza, come peraltro confermato dalla stessa Agenzia nella Risposta 7.10.2019, n. 391. Infatti **"l'estromissione dei beni ... non assume alcuna rilevanza fiscale, in quanto la relativa plusvalenza è realizzata in vigenza di cd. regimi forfetari"**.

### **Immobili oggetto di estromissione**

Possono essere estromessi gli **immobili strumentali** (per natura / destinazione) **posseduti al 31.10.2022**.

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Strumentali per natura</b>       | Immobili rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10 (possono essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa ovvero anche se dati in locazione / comodato a terzi).                                         |
| <b>Strumentali per destinazione</b> | Immobili <b>utilizzati esclusivamente</b> per l'esercizio dell'impresa, <b>indipendentemente dalla categoria catastale</b> (possono essere estromessi solo quelli <b>utilizzati in maniera esclusiva e diretta</b> per l'esercizio dell'attività). |

Poiché la “strumentalità” dell'immobile **va verificata al 31.10.2022** se lo stesso, successivamente a tale data, è concesso in uso a terzi, non viene meno la possibilità di procedere all'estromissione.

Possono **essere estromessi anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione** (ad esempio, con il coniuge), **limitatamente alla propria quota di spettante**.

#### Modalità di esercizio dell'estromissione

L'estromissione:

- va effettuata entro il **31.5.2023**, con annotazione nei libri contabili ed emissione di una fattura elettronica (se l'estromissione è imponibile / esente IVA);
- ha **effetto dall'1.1.2023**.

#### Determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta

L'estromissione richiede il versamento di un'imposta sostitutiva IRPEF / IRAP pari all'**8% della differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto** dell'immobile da estromettere.

$$\text{Imposta sostitutiva IRPEF / IRAP} \Rightarrow \left\{ \text{Valore normale} - \text{Valore fiscalmente riconosciuto} \right\} \times 8\%$$

#### Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dovuta per l'estromissione va versata in 2 rate.

|                    |   |                     |
|--------------------|---|---------------------|
| Prima rata (60%)   | → | entro il 30.11.2023 |
| Seconda rata (40%) | → | entro il 30.6.2024  |

#### Riflessi IVA dell'estromissione

Ai fini IVA l'estromissione rappresenta una **destinazione dell'immobile a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa. In tale ambito impositivo, non essendo previste agevolazioni, alla stessa sono applicabili le **regole ordinarie** e di conseguenza:

- **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (esente / imponibile) l'estromissione dell'immobile per il quale all'atto dell'**acquisto l'imposta è stata detratta** integralmente / parzialmente;
- **è fuori campo IVA** l'estromissione dell'immobile per il quale all'atto dell'**acquisto l'imposta non è stata detratta** (acquisti ante 1973 / da privati / immobile apportato dall'imprenditore).



Se l'estromissione **rientra nel campo di applicazione dell'IVA** (operazione imponibile/esente) va **emessa una fattura elettronica per "autoconsumo" entro il 31.5.2023**.

**Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito**

**[www.studiocla.it](http://www.studiocla.it)**

**oppure sulla nostra pagina Facebook**

